

Società in perdita sistemica: **gestione delle istanze di interpello**

A cura di Antonio Gigliotti

Per le società in perdita sistemica, sono arrivati i primi chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia delle Entrate, in particolare sono state individuate **determinate situazioni oggettive** in presenza delle quali è possibile disapplicare le disposizioni della società in perdita sistemica. Ma non è tutto, infatti, sempre con riferimento alla disciplina delle società in perdita sistemica, sono stati forniti i primi **chiarimenti operativi** in merito all'attuazione della disciplina, in particolare **sulla gestione delle istanze di disapplicazione**.

Le società in perdita sistemica

Le società in **perdita sistemica** vengono disciplinate dall'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, nella Legge 14 settembre 2011, n. 148.

Con le nuove disposizioni, **le c.d. società di comodo** di cui all'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, si possono idealmente ripartire in due categorie:

↘ le “**società non operative**”, ovvero quelle società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30;

↘ le “**società in perdita sistemica**” ovvero quelle che, presentano tre periodi d'imposta in perdita ai sensi del citato comma 36-decies dell'articolo 2.

Per le società in perdita sistemica la disciplina sulle società di comodo opera a decorrere dal successivo **quarto periodo d'imposta**, nel caso in cui non ricorrono i presupposti per l'applicazione della disciplina sulle società non operative.

Sono considerate società in **perdita sistematica**, ai sensi del comma 36 decies dell'articolo 2 del D.L. 138/2011, i soggetti che presentano:

- una situazione di perdita fiscale risultante dalle relative dichiarazioni dei redditi per tre periodi d'imposta consecutivi;
- sempre per lo stesso periodo di osservazione, presentino indifferentemente **due dichiarazioni** dei redditi in perdita fiscale e una terza con un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi del medesimo articolo 30.

La disciplina

Nella disciplina sulle società in perdita sistematica, l'articolo 2, comma 36-decies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011 stabilisce che:

- “*Restano ferme le cause di **non applicazione** della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994*”.

Per la disciplina sulle società in perdita sistematica, sono valide:

- **sia** le disposizioni dell'articolo 30 che individuano le c.d. cause di esclusione già previste nell'ambito della disciplina sulle società di comodo;
- **sia** le disposizioni che consentono di presentare l'istanza di disapplicazione della disciplina in esame al ricorrere di situazioni oggettive;

sia le disposizioni che attribuiscono al Direttore dell'Agenzia la possibilità di individuare, con apposito provvedimento, **ulteriori situazioni oggettive**, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina sulle società non operative.

In proposito, si evidenzia che, ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica:

- ↘ **le cause di esclusione** riguardano solo i periodi d'imposta di applicazione della disciplina in esame;
- ↘ **le cause di disapplicazione automatica** indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, assumono rilevanza esclusivamente nel periodo di osservazione (anni n-1, -2 e n-3).

Le cause di esclusione

Le fattispecie indicate nell'articolo 30, comma 1, della Legge n. 724 del 1994 consentono la **non applicazione** della disciplina delle società in perdita sistematica **nel periodo d'imposta di applicazione della stessa**, senza la necessità di richiederne la specifica disapplicazione.

A fronte di un periodo di osservazione di tre periodi d'imposta in perdita fiscale (ad esempio, 2009-2010-2011), le suddette fattispecie rilevano **limitatamente al quarto periodo d'imposta** (2012), escludendo automaticamente l'applicazione della disciplina sulle perdite sistematiche per tale periodo.

Data l'identità delle cause di esclusione previste per detta disciplina e per quella sulle società non operative, al ricorrere di una di queste cause, nessuna delle due discipline troverà applicazione.

Incompatibilità

Le cause di esclusione previste dall'articolo 30, comma 1, della Legge n. 724 del 1994, trovano generalmente applicazione ai fini della disciplina in questione, ad eccezione di quella, **con essa incompatibile**, prevista dal n. 2) del menzionato comma 1.

La causa di cui al citato n. 2) “**soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta**” non può operare, in quanto il presupposto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica si realizza su arco temporale più lungo (pari a tre periodi d'imposta).

Tuttavia, per tener conto delle difficoltà collegate alla fase di inizio dell'attività, tale situazione (società che si trovano nel primo periodo d'imposta) è stata inclusa tra le cause di disapplicazione automatica dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno.

La rideterminazione degli acconti

Il verificarsi di una delle cause di esclusione nell'anno di prima applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica o nel precedente, esclude l'applicazione delle disposizioni concernenti la rideterminazione degli acconti per il periodo di prima applicazione.

In pratica, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il verificarsi di una causa di esclusione per l'anno 2011 o per l'anno 2012 comporta la determinazione dell'acconto per detto anno 2012, sulla base dei metodi ordinari.

Cause di disapplicazione automatica

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate **dell'11 giugno 2012**, ha individuato :

↘ **le cause oggettive** rilevanti nel periodo di osservazione.

Al verificarsi di tali cause è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistematica e non è necessario presentare l'istanza per la disapplicazione.

Le cause di disapplicazione

Secondo quanto stabilito dall'Agenzia, possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica, **senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello** le società che in almeno uno dei tre periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, si trovano in una delle seguenti situazioni:

↘ società in **stato di liquidazione** che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi **richiedono la cancellazione dal registro delle imprese** a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;

Come opera la disapplicazione

La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo d'imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.

↘ società assoggettate a una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir, ovvero **a una procedura di liquidazione giudiziaria.**

Come opera la disapplicazione

La disapplicazione opera con riferimento ai **periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure**, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.

↘ società sottoposte a **sequestro penale o a confisca** nelle fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui viene disposta la nomina di un amministratore giudiziario.

Come opera la disapplicazione

La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale è emesso il **provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario** e ai successivi periodi d'imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

↘ società che detengono **partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie**, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:

- ✓ società considerate non in perdita sistematica;
- ✓ società escluse dall'applicazione della suddetta disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- ✓ società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR.

Come opera la disapplicazione

La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni.

↘ società che **hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione** della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione a un precedente periodo d'imposta sulla base di **circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza**;

Come opera la disapplicazione

La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive

↘ società che **conseguono un margine operativo lordo positivo**;

Per margine operativo lordo, si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile. A tal fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

↘ società per le quali gli **adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi** o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;

La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.

↘ società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative;

↘ società che **esercitano esclusivamente attività agricola** ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;

↘ società che **risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore**;

↘ società che si trovano nel **primo periodo d'imposta**.

Le situazioni sopra indicate sono state in parte mutate da quelle già indicate per le società **non operative** nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, in quanto rappresentano **situazioni oggettive** che giustificano anche la disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica. Alcune modifiche alle preesistenti cause disapplicative si sono rese necessarie per tener conto delle peculiarità della nuova disciplina.

Operatività delle cause di disapplicazione automatica

Le situazioni che possono essere tenute in considerazione per la disapplicazione, si riferiscono esclusivamente a uno dei periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, e determinano un'immediata interruzione del periodo di osservazione di riferimento.

Supposto che il periodo di osservazione riguardi i periodi d'imposta **2009, 2010 e 2011**, e il periodo di applicazione sia il **2012**, l'esistenza di una causa di disapplicazione automatica nell'ambito del triennio, **limitatamente al 2010**, coinvolgerà solo tale periodo rendendo inapplicabile la disciplina in esame per il **2012**.

In relazione al periodo di osservazione, **2010, 2011 e 2012**, concernente il successivo periodo di applicazione **2013**, la medesima causa di disapplicazione automatica afferente al 2010, **comporterà l'inapplicabilità della disciplina in esame per il 2013.**

Il successivo periodo di osservazione rilevante per la disciplina in esame inizierà a decorrere solo dal 2011 e sarà dato dal triennio 2011, 2012 e 2013, poiché la causa afferente al 2010 non rileva per detto triennio; di conseguenza, il successivo periodo d'imposta cui potrà rendersi **applicabile la disciplina sulle società in perdita sistematica sarà il 2014.**

Come chiarito nel provvedimento stesso, le cause ivi indicate operano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della Legge n. 148 del 2011.

La determinazione degli acconti

Il verificarsi di una delle cause di disapplicazione automatica, nel triennio rilevante per l'anno di prima applicazione della nuova disciplina o nel triennio afferente all'anno precedente, rileva ai fini della **determinazione degli acconti** dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione della disciplina stessa.

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il **2012** (*assumendolo come primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina in esame*), la sussistenza di almeno una causa di disapplicazione automatica nel periodo di osservazione (periodi 2008, 2009 e 2010) relativo al precedente periodo d'imposta (2011), ovvero nel periodo di osservazione (periodi 2009, 2010 e 2011) afferente allo stesso periodo 2012, consente di determinare l'acconto secondo gli ordinari criteri, e **senza che trovi applicazione il disposto dell'articolo 2, comma 36-duodecies, ultimo periodo, del D.L. n. 138 del 2011.**

La gestione degli interpelli

I soggetti interessati dalla disciplina della società in perdita sistematica, e per i quali **non sussista** alcuna delle cause di esclusione indicate nell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, e di disapplicazione automatica, possono chiedere la **disapplicazione della stessa**, presentando specifica istanza.

L'interpello disapplicativo

Cosa va nell'istanza

Nell'istanza si dovrà esporre, in modo chiaro e documentati in maniera esaustiva, tutti gli elementi che servono a individuare le situazioni oggettive **per giustificare la disapplicazione della normativa**, con specifica indicazione:

- del periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione;
- del periodo d'imposta a cui le stesse situazioni si riferiscono.

Diversamente, l'istanza deve ritenersi **inammissibile**.

Istanze inammissibili

Si devono ritenere **inammissibili** le istanze relative alla disapplicazione della disciplina in esame che si riferiscono ai periodi d'imposta anteriori a quello di prima applicazione della medesima disciplina, **salvo che** il periodo d'imposta, in relazione al quale la situazione oggettiva è stata dedotta, sia compreso nel periodo di osservazione afferente al periodo di prima applicazione della disciplina in esame. In tal caso, l'istanza deve ritenersi ammissibile, ma deve contenere **tutti gli elementi conoscitivi** utili per individuare, e per dimostrare, la circostanza concreta portata all'attenzione dell'ufficio.

Se la società interessata ha presentato istanza di disapplicazione in relazione al periodo d'imposta 2011 (*nel caso in cui il periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare*) deducendo una situazione **oggettiva** afferente al 2010, tale istanza deve ritenersi ammissibile, in quanto l'interesse alla valutazione della sussistenza della dedotta situazione del 2010, rileva anche nell'ambito del periodo di osservazione (2009, 2010 e 2011) afferente al successivo 2012.

In tal caso, l'eventuale sussistenza di una situazione oggettiva per l'anno 2010 determinerà la conseguente disapplicazione della disciplina in esame per l'anno 2012.

Qualora, invece, la situazione oggettiva dedotta per la disapplicazione della disciplina nel 2011 sia riferita al periodo d'imposta 2008, la relativa istanza non può essere ritenuta ammissibile, in quanto volta all'esame di una situazione di un anno (il 2008) **escluso** dal periodo di osservazione afferente a quello di prima applicazione di detta disciplina.

Per le modalità e per i termini di presentazione delle istanze di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, nonché per gli effetti e l'impugnabilità delle risposte a dette istanze, restano ferme le indicazioni presenti nella **Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010**.

Presentazione di istanze separate

Per consentire agli Uffici una compiuta attività istruttoria, in relazione alla sussistenza delle situazioni oggettive in relazione, rispettivamente, alla disciplina sulle società in perdita sistematica e a quella sulle società non operative e una corretta gestione amministrativa delle istanze, i soggetti interessati **sono tenuti a presentare autonome e separate istanze** ai fini della due discipline.

In caso di richiesta cumulativa di disapplicazione contenuta in un'unica istanza, questa sarà ritenuta dagli Uffici inammissibile.

Tuttavia, in relazione alle istanze presentate anteriormente all'emanazione della circolare 23/E, qualora le stesse contengano un richiesta cumulativa per la disapplicazione delle menzionate discipline, gli Uffici riterranno ammissibili dette istanze adottando, due distinti provvedimenti di risposta alla richiesta cumulativa.

Qualora in relazione all'anno 2012 (assumendo il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) una società sia interessata a presentare istanza di disapplicazione in relazione alla disciplina sulle società non operative e a quella sulle perdite sistematiche, la stessa sarà tenuta a trasmettere all'Ufficio competente due **distinte istanze**.

Gli Acconti

Con riferimento agli **acconti relativi al periodo di prima applicazione della disciplina in esame**, fermo restando che gli Uffici competenti assicureranno l'emanazione del provvedimento (accoglimento o di rigetto) entro il termine di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di disapplicazione, **possono verificarsi le seguenti situazioni:**

↘ nel caso di risposta “nel merito” negativa all'istanza di disapplicazione **entro il termine di pagamento** del primo acconto del periodo di prima applicazione della disciplina in esame (ad esempio, per il 2012).



La società dovrà versare l'acconto e il successivo, assumendo quale imposta del periodo precedente (il 2011) quella che si sarebbe determinata applicando a quest'ultimo periodo le disposizioni sulle società in perdita sistematica;

↘ nel caso di risposta “nel merito” negativa, **dopo la scadenza del pagamento** del primo acconto.



Si dovranno ricalcolare gli acconti complessivamente dovuti sulla base del citato comma 36-duodecies, secondo periodo, e potrà versare, unitamente al secondo acconto, **l'eventuale differenza non pagata con il primo**, con la maggiorazione degli interessi nella misura del 4 per cento annuo (ex D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali, ma senza l'applicazione di alcuna sanzione;

↘ nel caso di risposta positiva all'istanza di disapplicazione **entro il pagamento** del primo acconto.



La stessa società potrà procedere alla determinazione e al versamento di detto acconto senza l'applicazione **della previsione di cui all'articolo 2, comma 36-duodecies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011**;

↘ la società riceve una risposta positiva **dopo** il versamento del primo acconto.



In sede di versamento del secondo acconto si potrà scomputare quanto **pagato in eccedenza** sul primo.

Presentazione istanza fuori tempo utile

Se l'istanza di disapplicazione **non viene presentata in tempo utile** per ottenere una risposta prima della scadenza del versamento della seconda rata di acconto (*ovvero, nel caso in cui l'istanza sia presentata successivamente al novantesimo giorno antecedente a quello di scadenza di detta rata*), la **società dovrà provvedere a liquidare l'acconto secondo i metodi previsti** (compreso il c.d. metodo previsionale) e che, in caso di errore nella quantificazione dello stesso, non potrà essere riconosciuta alcuna disapplicazione delle relative sanzioni.

18 luglio 2012

Antonio Gigliotti